

# FISCAAL PRAKTIJKBLAD



Praktijkgericht vakblad met fiscale achtergronden en duiding

## Dit artikel wordt u aangeboden door Fiscaal Praktijkblad

Fiscaal Praktijkblad is hét vakblad voor iedereen die duiding en achtergronden wil bij fiscale wet- en regelgeving, straf- en arbeidsrecht en jurisprudentie. Hier vindt u verdieping en concrete adviezen bij actuele fiscale thema's, geschreven door gezaghebbende auteurs uit de fiscale praktijk. Hierdoor is Fiscaal Praktijkblad direct bruikbaar in de praktijk.

Dit kunt u verwachten van Fiscaal Praktijkblad:

- 12x per jaar vakblad - digitaal
- wekelijkse nieuwsbrief met overzicht van recente fiscale wetgeving en rechtspraak
- toegang tot online database

Kijk voor meer informatie of een (proef)abonnement op <https://www.futd.nl/vakblad/fiscaal-praktijkblad/abonneren/>

© 2022 Rendement Uitgeverij. Alle rechten voorbehouden.

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

Anja van Velzen<sup>1</sup>

# Wie zijn deugdzaamheid enkel draagt als zijn zondagse kleren kan beter naakt gaan

2022-0171

Het dragen van kleding<sup>2</sup> dient verschillende doelen. Kleding beschermt tegen kou en warmte, beschermt tegen de straling van de zon en verhuult lichaamsdelen. De kleding die we dragen onderscheidt ons ook van anderen. Volgen van kledingvoorschriften maakt dat we voldoen aan maatschappelijke vereisten en/of verwachtingen en kleding kan ons herkenbaar maken in de uitoefening van een beroep. Kleding kan ook een bedrijfsimago uitstralen. Werkkleding kan door de aard van verrichte werkzaamheden extra vervuild of beschadigd raken waardoor de kleding niet buiten het werk gedragen kan worden. Werkkleding moet (vanuit fiscaal oogpunt) nagenoeg of nagenoeg uitsluitend geschikt zijn om in het kader van een onderneming te worden gedragen of van dusdanige (uiterlijke) kenmerken zijn voorzien dat uit deze kenmerken blijkt dat de betreffende kleding uitsluitend is bestemd om bij het behalen van de winst te worden gedragen (artikel 3.16 lid 5 IB 2001).<sup>3</sup>

## Werkgevers - werknemers (loonbelasting)

Alles wat iemand ontvangt uit een dienstbetrekking kwalificeert in beginsel als loon<sup>4</sup>. Binnen de werk-kostenregeling (WKR) kunnen werkgevers werknemers onbelaste vergoedingen verstrekken, ook als een werknemer van een dergelijke vergoeding een privévoordeel heeft. Voor bepaalde vergoedingen geldt het noodzakelijkheids criterium: het gaat dan om vergoedingen (goederen) die volgens de werkgever nodig zijn om het werk te kunnen doen.

Een werkgever kan werkkleding ter beschikking stellen; de werkgever blijft dan eigenaar van de werkkleding. De waarde van de kleding wordt op nihil gewaardeerd als het om werkkleding gaat en de kleding geheel of gedeeltelijk op de werkplek wordt gedragen. Een werkgever kan werknemers ook kleding vergoeden (de werknemer is eigenaar van de kleding) of verstrekken (de werknemer wordt eigenaar van de kleding). De kleding behoort dan tot het loon van de werknemer. Ook de vergoeding voor de reinigingskosten van de kleding zijn loon. Dit loon kan als eindeheffingsloon worden aangewezen.<sup>5</sup>

Uit artikel 3.7 letter b Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 (UR LB 2011) volgt dat de waarde van verstrekte kleding op nihil gesteld wordt wanneer (i) de kleding uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens de vervulling van de dienstbetrekking te

worden gedragen of (ii) per kledingstuk is voorzien van een of meer duidelijk zichtbare, aan de inhoudingsplichtige geboden beeldmerken met een oppervlakte van tenminste 70 cm<sup>2</sup> of (iii) achterblijft op de werkplek.

## Ondernemers

Ondernemers kunnen kosten die nodig zijn voor de bedrijfsuitoefening in aftrek brengen. De vraag die opkomt is of de uitgaven op zakelijke of persoonlijke overweging(en) gemaakt worden. Het zakelijk belang van een ondernemer wordt beïnvloedt door diens persoonlijke omstandigheden en het is steeds de vraag waar het zwaartepunt ligt. De wetgever heeft in artikel 3.16 Wet inkomstenbelasting 2001 (IB 2001) de van aftrek uitgesloten kosten opgesomd. Het tweede lid van dit artikel noemt expliciet uitsluiting van de aftrek van kleding met uitzondering van werkkleding (letter c) en de kosten van persoonlijke verzorging (letter d). Deze uitsluiting geldt voor artiesten, presentatoren en beroepssporters (artikel 3.16 lid 3 IB 2001). Ooit bepaalde de rechter<sup>6</sup> ten aanzien van een actrice dat kleding die door andere belastingplichtigen in privé gedragen kan worden als werkkleding geldt wanneer de kleding qua maatvoering (door de actrice) niet buiten de werksfeer gedragen kan worden. Met betrekking tot persoonlijke verzorging werd bepaald dat uitgaven voor persoonlijke verzorging van een artiest alleen aftrekbaar zijn wanneer deze gemaakt worden voor het

bereiken van een uiterlijk waarmee deze zich buiten de werksfeer niet zou kunnen vertonen. Naar mijn persoonlijke mening volslagen ongenueanceerd zonder oog voor de realiteit. En na een verwoede discussie met de belastingdienst was de eindreactie van de inspecteur inzake een musicus 'ik begrijp dat uw cliënt er tijdens zijn werkzaamheden goed moet uitzien en ik sta de kosten (kapper en bepaalde kleding) in aftrek toe'. De desbetreffende musicus had meerdere tot in detail voorgeschreven zwarte pakken, overhemden, stropdassen en schoenen en kreeg zelfs voor bepaalde concerten bepaalde kleuren veters voorgeschreven!

#### Uitbreiding

Artikelen 7 Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (UR IB 2001) en 3.7 UR LB 2011 vullen aan door voor te schrijven dat kleding, die niet uitsluitend of nagenoeg niet uitsluitend geschikt is om bij het bepalen van de winst te dragen, alleen als werkkleding aangemerkt kan worden als de kleding is voorzien van een of meer duidelijk zichtbare aan de onderneming gebonden beeldmerken met een oppervlakte van samen minimaal 70 cm<sup>2</sup>. De oppervlakte wordt berekend met een denkbeeldige rechthoek om de uiterste punten van het bedrijfslogo gemeten na wassen en krimpen. Kleiner mag ook maar dan moeten er dus meer zijn die samen 70 cm<sup>2</sup> (of meer) zijn.

Kleding die (nagenoeg) uitsluitend geschikt is om tijdens het verwerven van het inkomen te dragen (zoals uniformen en overalls) kan ook zonder beeldmerk van 70 cm<sup>2</sup> werkkleding zijn.<sup>7</sup>

#### Werkkleding

Om werkkleding te kunnen zijn moet tenminste aan één van de volgende voorwaarden voldaan worden:

- De kleding is (bijna) alleen geschikt om tijdens het werk te dragen, bijvoorbeeld het 'pak' van de tandarts, een laboratoriumjas en een stofjas of kleding die tijdens operaties gedragen wordt;
- Op de kleding zitten één of meer duidelijk zichtbare beeldkenmerken die horen bij de werkgever zoals bijvoorbeeld een bedrijfslogo. Deze beeldkenmerken hebben samen een oppervlakte van ten minste 70 cm<sup>2</sup> per kledingstuk;
- De kleding blijft achter op de werkplek;
- De kleding is een uniform of een overall;
- De werkgever vergoedt, verstrekt of stelt de kleding ter beschikking omdat de Arbeidsomstandighedenwet (bijvoorbeeld veiligheidsschoenen) dit voorschrijft en de werknemer hoeft geen eigen bijdrage(n) te betalen.

Wel moet opgemerkt worden dat, in het kader van de loonheffing, de nihilwaardering voor kledingstukken

met een logo van tenminste 70 cm<sup>2</sup> alleen geldt voor ter beschikking gestelde kleding die op de werkplek wordt gedragen. Het is niet vereist dat deze (logo) kleding op de werkplek achterblijft.<sup>8</sup> In dit kader oordeelde de Hoge Raad<sup>9</sup> inzake een door een werkgever aan een werknemer verstrekte jas. Deze jas was aan de buitenkant bedrukt met goed zichtbare bedrijfslogo's met een oppervlakte van meer dan 70 cm<sup>2</sup>. De werkgever en de Belastingdienst waren het niet met elkaar eens. De inspecteur vond dat de verstrekking van de jas was belast. De werkgever dacht daar anders over en vond dat de verstrekking van de jas buiten de heffing van loonbelasting bleef. Uiteindelijk besliste de Hoge Raad: de jas was geen vrije verstrekking en er was terecht loonbelasting verschuldigd. Want, zo zei de Hoge Raad, het enkele feit dat een jas aan de buitenkant is bedrukt met goed zichtbare bedrijfslogo's met een oppervlakte van (samen) meer dan 70 cm<sup>2</sup>, is onvoldoende. Met een beroep op de wetsgeschiedenis is, zo zegt de Hoge Raad, geen sprake van een vrije vergoeding of verstrekking van werkkleding als niet (ook) is voldaan aan één van de vereisten van de bepalingen over vrije vergoedingen en vrije verstrekkingen. Als aan de logo-toets (tenminste 70 cm<sup>2</sup>) per kledingstuk is voldaan is nog geen sprake van een vrije vergoeding of verstrekking. Om (fiscaal) werkkleding te kunnen zijn moet altijd ook voldaan worden aan de zakelijkheidstoets of het ontbreken van een beloningsvoordeel; kleding moet dan uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt zijn om tijdens de vervulling van de dienstbetrekking te worden gedragen. Alleen een groot genoeg logo is onvoldoende – de kleding moet ook tijdens de dienstbetrekking gedragen worden.

#### Uniform

Als een groep werknemers dezelfde kleding draagt die ook buiten de werkomgeving wordt geassocieerd met een beroep of bedrijf dan is de betreffende kleding een uniform. De herkenbaarheid van de kleding bepaalt of sprake is van een uniform en welke kledingstukken van tot het uniform behoren. Kledingstukken die onderdeel zijn van een uniform behoren tot de werkkleding. Overhemden, sokken en andere kledingstukken die afzonderlijk verkocht worden kunnen deel uitmaken van een uniform en als werkkleding worden aangemerkt. Het is niet altijd duidelijk of sprake is van een uniform. Er is een veelvoud aan jurisprudentie. Een aantal voorbeelden:

- Een belastingplichtige werkte naast haar studie als serveerster in een stationsrestaurant en kreeg een donderblauwe rok, groene blouse, groenblauw sjaltje en een schort. Schoenen en panty's kwamen voor eigen rekening. Het hof<sup>10</sup> overwoog: werkkleding is de kleding die gedurende het uitoefenen van de dienstbetrekking - of gedurende bepaalde peri-

oden daarvan - moet worden gedragen en die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend daarvoor geschikt is. De betreffende kledingstukken hebben geen eigenschappen die de kledingstukken uitsluitend of nagenoeg uitsluitend voor gebruik gedurende het uitoefenen van de dienstbetrekking geschikt doen zijn; het gaat om kledingstukken die ook buiten het vervullen van de dienstbetrekking in het normale privéleven kunnen worden gedragen. Het feit dat iemand dat niet doet, bestempelt deze kleding niet tot werkkleding. Als geen sprake is van werkkleding, zijn de met de kleding verband houdende kosten niet aftrekbaar. Alleen het schortje kan, zo oordeelt het hof, fiscaal als werkkleding aangemerkt worden.

- Een bank verstrekke het personeel kleding. Alle kledingstukken - behalve de stropdassen - waren voorzien van het logo van de bank. De kleding kan, zo zegt het hof, ook buiten het werk gedragen worden. Het voorzien zijn van een logo of opschrift is niet voldoende om kleding als 'uniform' te bestempelen. En, door het over elkaar dragen van kledingstukken beslaan de zichtbare logo's en opschriften samen geen 70 cm<sup>2</sup>.<sup>11</sup> Het hof oordeelde in een andere situatie<sup>12</sup> dat verstrekte kleding, in combinatie met een witte broek en/of overall niet onmiddellijk wordt geassocieerd met een schildersbedrijf of met het beroep van schilder.
- Hof Amsterdam zag heel wat werkkleding en uniformen passeren en achtte het op grond van overgelegde foto's niet aannemelijk dat verstrekte kleding (blauwe broek/spijkerbroek, groen poloshirt, groene sweater en groen met blauwe jas) wordt geassocieerd met een (erkende verhuizers) bedrijf of met het beroep van verhuizer, zodat van een uniform geen sprake kon zijn. De omstandigheid dat de verstrekte kleding door derden werd geassocieerd met werkkleding is onvoldoende omdat naar het oordeel van het hof sprake moet zijn van associatie met een bepaald beroep of bedrijf of een bepaalde instelling. het logo voldoet niet aan de voorwaarden en de kleding is in beginsel eveneens geschikt om in de vrije tijd te dragen. Van een uniform is geen sprake.<sup>13</sup>

### Artiesten en beroepssporters

In beginsel kwalificeert iemand, die als artiest of musicus in het kader van een overeenkomst van korte duur optreedt, als *artiest* mits aan de gestelde vereisten wordt voldaan. Beroepssporters zijn niet in Nederland wonende sporters die ingevolge een overeenkomst van korte duur als beroep een tak van sport beoefenen (artikel 5a Wet LB 1964).<sup>14</sup>

Het begrip 'artiest' is in de loop der jaren uitgebreid tot fotomodellen en een fotomodel wordt in verband met

de aftrekuitsluiting voor kleding als artiest beschouwd. Ook beroepsmusici (inclusief dirigenten) zijn artiesten met de kanttekening dat de rechter heeft beslist dat dirigenten van amateurorkesten geen artiest zijn.<sup>15</sup> Een prostituee in een door een ander geëxploiteerd bordeel is geen artiest en haar kleding is geen werkkleding.<sup>16</sup> De kosten van medisch onderzoek op SOA door prostituees valt niet onder de aftrekbepaling van kosten van persoonlijke verzorging.<sup>17</sup>

### Persoonlijke verzorging

Bij *persoonlijke verzorging* wordt meestal gedacht aan extra kosten in verband met de verzorging van het uiterlijk wegens het vervullen van representatieve verplichtingen. Bijvoorbeeld de kosten van de kapper. Kosten van persoonlijke verzorging van een belastingplichtige (artikel 3.16 lid 2 aanhef letter d juncto lid 7 Wet IB 2001) komen bij het bepalen van de winst niet in aftrek. Voor artiesten, presentatoren en sporters geldt een uitzondering.

### Afrondend

Het lijkt simpel: werkkleding, logo van 70 cm<sup>2</sup> of achterblijven op de werkplek. Was het maar zo eenvoudig. Gezien de enorme hoeveelheid jurisprudentie is het alles behalve eenvoudig en is het ook niet eenduidig vast te stellen wat onder werkkleding verstaan kan worden, laat staan welke kledingstukken (samen) als 'uniform' aangemerkt kunnen worden. Het is daarmee allesbehalve meteen duidelijk hoe kleding, althans de verstrekking daarvan aan werknemers en het gebruik van op het oog speciale kleding in een werksituatie, fiscaal beoordeeld (en daarmee belast) wordt. In voorkomende situaties loont het bij vragen van de belastingdienst een discussie te voeren en niet zonder meer de weigering van de kostenaftrek te accepteren.

### Noten:

1. Mr A.M.P. van Velzen werkt zelfstandig in Den Haag onder de naam All About Tax.
2. Onder kleding worden ook schoenen en accessoires verstaan: Hof Amsterdam 2 december 1992, nr. 92/0840, ECLI:GHAMS:1992:AW4386 en Hof Amsterdam 24 mei 1995, nr. 94/2682, ECLI:GHAMS:1995:AW1095J.
3. Origineel titel: He who wears his morality but as his best servant were better naked.
4. Artikel 10 lid 1 Wet LB 1964.
5. Zie voor een stroomschema het Handboek loonheffingen juli 2022 blz. 330 Handboek Loonheffingen 2022 - Uitgave juli 2022 (belastingdienst.nl).
6. Hof Amsterdam 20 februari 1995 r.o. 3.3 en 3.4; ECLI:NL:GHAMS:1995:AW1285.
7. In het Besluit van 20 december 2000, nr. CPP2000/3086M werd als standpunt ingenomen dat de oppervlakte van ten minste 70 cm<sup>2</sup> per kledingstuk geldt. Dit Besluit is ingetrokken en achterhaald.
8. Uit de wetsgeschiedenis volgt dat ingevolge de aanhef van artikel 3.7 lid 1 UR LB 2011 ook vereist is dat de (logo) kleding geheel of gedeeltelijk op de werkplek gedragen worden. De afbakening middels de grootte van het bedrijfslogo is een werkbaar handvat voor de praktijk en beperkt het aantal situaties aanzienlijk dat overleg met de inspecteur nodig is om te bepalen in hoeverre sprake is van kleding die niet in de vrije tijd draagbaar is of op de werkplek achterblijft. De nihilwaardering blijft gelden voor geheel of gedeeltelijk op de werkplek gebruikte kleding die niet aan de logo-eis voldoet maar die wel anderszins uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is om tijdens de vervulling van de dienstbetrekking te worden gedragen, of die achterblijft op de werkplek. Ministeriële regeling van 30 december 2010 nr. DB 200/281M

- bladzijde 44 Staatscourant 2010, 21111 | Overheid.nl > Officiële bekendmakingen [officiële bekendmakingen.nl].
9. Hoge Raad 17 maart 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV5026, zie FutD 2006-0513.
  10. Hof 's-Hertogenbosch 14 september 2000 nr. 98/2566 ECLI:NL:GHSHE:2000:AA7291.
  11. Hof Amsterdam 2 mei 1003 nr. 02/6197 ECLI:NL:GHAMS:2003:AV4145 en ook Hoge Raad 12 augustus 2005, ECLI:NL:HR:AU0875.
  12. Hof Amsterdam 24 april 2006, ECLI:NL:GHAMS:2006:AW4066, zie FutD 2006-0810.
  13. Hof Amsterdam 12 februari 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:A08507.
  14. Interessant in dit kader is ook de Handleiding Loonheffingen 2022 - Artiesten- en beroepssportersregeling (belastingdienst.nl) op de website van de Belastingdienst.
  15. Interessant in dit kader is ook de Handleiding Loonheffingen 2022 - Artiesten- en beroepssportersregeling (belastingdienst.nl) op de website van de Belastingdienst. Hof 's-Hertogenbosch 29 augustus 1990, nr. 968/88B, ECLI:NL:GHSHE:1990:AW6453 ziet op een bij het Koninklijk Nederlands Zangersverbond aangesloten vereniging met een dirigent voor haar koor en een dirigent voor haar harmonie. Deze dirigenten ontvangen per repetitie een honorarium en een aparte vergoeding voor de jaarlijkse uitvoering waarvoor entree werd geheven en een repetitiehonorarium voor andere optredens waarvoor geen entree geheven wordt. Het geschil spitst zich toe op de vraag of sprake is van een arbeidsverhouding. Het Hof gaf aan dat de dirigenten bij de uitvoering van hun eigenlijke taak (leiding geven bij repetities en uitvoeringen) geen opdrachten of aanwijzingen van het bestuur van de zangvereniging hoefden op te volgen, zodat het bestuur hun geen bindende aanwijzingen kan geven met betrekking tot het dirigeren, is er geen sprake van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Het aantal repetities overtreft ver het totaal van de officiële uitvoering en het aantal keren dat wordt meegevoerd aan plechtigheden en evenementen. Tijdens de repetities treden de dirigenten niet op als artiesten, aldus het Hof: de dirigenten leveren dan niet een artistieke prestatie die bestemd is om, hetzij middellijk, hetzij onmiddellijk, door het publiek te worden beluisterd en/of te worden gezien. Hoewel een van de belangrijkste doeleinden van het houden van repetities zal zijn het instuderen van muziek ten behoeve van een uitvoering moet toch, nu de dirigenten bij het leiden van repetities niet optreden als artiesten, de conclusie worden getrokken dat zij niet als artiesten dienen te worden beschouwd, ook al zou dat wel het geval zijn voor de enkele maal per jaar dat zij een uitvoering dirigeren en wellicht ook voor de malen dat zij dirigeren tijdens medewerking aan plechtigheden en evenementen. Een dergelijke dirigent is geen artiest. Deze beslissing had echter betrekking op de vraag of loonbelasting ingehouden had moeten worden.
  16. Hoge Raad 18 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC9550, zie FutD 2008-0826.
  17. Besluit van 26 september 2007, nr. CPP2007/1201M, Stcrt. 2007,193.